

บันทึก

เรื่อง การเสียค่าอากรกรณีการจำหน่ายเครื่องจักรที่ผู้ประกอบการ
นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกแล้วทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกลับมา

กรมศุลกากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๖๐๑/๑๐๐๑๑ ลงวันที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้จำหน่ายเครื่องจักรที่ได้รับการยกเว้นค่าภาษีอากรตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ให้กับบริษัท ลีสซิ่งในประเทศไทย ซึ่งไม่ได้เป็นผู้ได้รับสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรแล้วทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกลับมา (Sale and lease back) ทั้งนี้ เป็นการซื้อขายทางสิทธิโดยมิได้มีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักร และเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าผู้ประกอบการก็จะทำสัญญาซื้อขายเครื่องจักรแบบพิเศษเหลืกลับเข้ามา โดยขอรื้อว่า กรณีดังกล่าวนี้จะตกอยู่ในบังคับของกฎหมายตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องมีหน้าที่ในการเสียค่าอากรในครั้งนี้ด้วยหรือไม่

ทั้งนี้ กรมศุลกากรมีความเห็นว่า สิทธิในการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ นั้น เป็นการยกเว้นให้เฉพาะแต่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเท่านั้น บริษัทลีสซิ่งในประเทศไทยไม่ใช่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ดังนั้น การโอนสิทธิในเครื่องจักรในกรณีนี้จึงเป็นการโอนสิทธิไปให้กับผู้ที่ไม่ได้รับยกเว้นอากร อันเป็นการผิดเงื่อนไขและขาดองค์ประกอบของกฎหมาย สิทธิในการยกเว้นอากรย่อมต้องสิ้นสุดนับแต่วันที่โอนสิทธิในเครื่องจักรดังกล่าว อีกทั้ง กรณีนี้ก็มิได้มีบทกฎหมายห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ เหมือนเช่นตามมาตรา ๔๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ดังนั้นกรมศุลกากรจึงเห็นว่าเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการที่โอนสิทธิ ที่จะต้องมีหน้าที่เสียค่าอากร ตามความนัยมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ โดยจะต้องเสียค่าอากรตามสภาพ ตามราคา และตามอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่โอนสิทธิ ดังกล่าว กรมศุลกากรจึงขอรื้อว่า ความเห็นของกรมศุลกากรถูกต้องหรือไม่ เพื่อจะได้เป็นบรรทัดฐานและสร้างความมั่นใจให้กับผู้ประกอบการที่จะลงทุนในประเทศต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหาดังกล่าวโดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานปลัดกระทรวงการคลังและกรมศุลกากร)

และผู้แทนการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยแล้ว มีความเห็นว่า ตามมาตรา ๔๘^๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๓๙ ได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกในเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้รับยกเว้นอากรขาเข้าภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตสำหรับของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือ และเครื่องใช้ที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าหรือการค้าเพื่อส่งออก ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามที่คณะกรรมการอนุมัติ และมาตรา ๕๑^๒ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๓๙ ได้กำหนดให้ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๔๘ หากนำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าอากรขาเข้าภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต โดยถือเสมือนว่าได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำของดังกล่าวออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก จากบทบัญญัติทั้งสอง จะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่เป็นเครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าในเขตอุตสาหกรรมส่งออก แต่หากมีการนำของดังกล่าวออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร ก็จะต้องเสียอากรขาเข้าในวันที่ได้มีการนำของออกจากเขตดังกล่าว และการนำออกไปจะต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าการหรือผู้ซึ่งผู้ว่าการมอบหมายตามมาตรา ๕๕^๓ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ด้วย

^๑ มาตรา ๔๘ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกในเขตอุตสาหกรรมส่งออกจะได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต สำหรับของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของสิ่งดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าหรือการค้าเพื่อส่งออก แล้วแต่กรณี และของที่ใช้ในการสร้าง ประกอบหรือติดตั้งเป็นโรงงานหรืออาคารในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ทั้งนี้ เท่าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามที่คณะกรรมการอนุมัติ และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด

^๒ มาตรา ๕๑ ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๙ และของมาตรา ๕๒ รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในเขตอุตสาหกรรมส่งออก หากนำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

^๓ มาตรา ๕๕ ห้ามมิให้ผู้ใดนำของในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าการหรือผู้ซึ่งผู้ว่าการมอบหมาย

การอนุญาตตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และแบบที่คณะกรรมการกำหนด

สำหรับในกรณีการจำหน่ายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องจักรดังกล่าวไปให้บุคคลอื่น โดยไม่มีการนำของนั้นออกไปจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ มิได้มีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นการเฉพาะในลักษณะเช่นเดียวกับ มาตรา ๔๑^๔ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ที่กำหนดให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจ้างงาน จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรได้รวมทั้งได้กำหนดไว้ อย่างชัดเจนว่า มิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมในกรณีดังกล่าวด้วย ดังนั้น ในกรณีนี้จึงต้องนำบทบัญญัติของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรมาใช้บังคับ ซึ่งในมาตรา ๑๐^๕ ของพระราชกำหนดดังกล่าวได้กำหนดให้ของซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรเพราะ

“ มาตรา ๔๑ คณะกรรมการมีอำนาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจ้างงาน จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรตามมาตรา ๒๘ หรือ มาตรา ๒๙ หรือย้ายโรงงานหรือสถานที่ประกอบกิจการไปตั้งหรือดำเนินการในท้องที่อื่น

การอนุญาตจะทำเป็นหนังสือหรือแก้ไขบัตรส่งเสริม โดยระบุเงื่อนไขและรายละเอียดในการอนุญาตไว้ด้วยก็ได้

ห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรา ๓ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ในกรณีเช่นนี้ให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้ง

“ มาตรา ๑๐ ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้โอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่น นอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคาและอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากรให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นนั้น ทั้งนี้ ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงการเสียอากรแต่มีให้นำมาตรา ๑๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๔๘๒ มาใช้บังคับในกรณีที่ของนั้นได้นำไปโดยสุจริต

การชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามความในวรรคแรก ให้เป็นความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงในขณะที่เป็นเจ้าของ แล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้ผู้จัดการ มรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณี เป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าของนั้นผู้ตายได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร

เหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยให้ถือตามสภาพ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่โอนของนั้น เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรจากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกได้ออนของนั้นไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าแล้ว ของนั้นจะต้องเสียอากรในวันที่โอนไปเป็นของบุคคลอื่น

เมื่อได้พิจารณาข้อเท็จจริงตามกรณีนี้ปรากฏว่า ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้นำเครื่องจักรเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ต่อมา ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมดังกล่าวได้จำหน่ายเครื่องจักรให้กับบริษัทลีสซิ่งในประเทศไทยซึ่งมิใช่ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้า โดยผู้ประกอบการได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกลับมาเพื่อใช้ในกิจการ และเมื่อครบกำหนดตามสัญญาเช่าแล้วผู้ประกอบการก็จะทำสัญญาซื้อเครื่องจักรแบบเศษเหล็กกลับคืนมา ซึ่งการจำหน่ายเครื่องจักรให้กับบริษัทลีสซิ่งในตอนแรกจะเห็นได้ว่าเป็นการโอนของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าไปให้บุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าอันอยู่ในข่ายตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรพ.ศ. ๒๕๓๐ เนื่องจากการจำหน่ายมีผลเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องจักรนั้นไปเป็นของบริษัทลีสซิ่งแล้ว แม้ว่าในทางข้อเท็จจริงจะมีได้มีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักรก็ตาม ดังนั้น จึงเห็นว่าผู้ประกอบการในกรณีดังกล่าวย่อมมีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรโดยคิดตามสภาพ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่จำหน่ายเครื่องจักรนั้นไปให้บริษัทลีสซิ่งตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์

(นายชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มกราคม ๒๕๔๔